SEPTIEMBRE DE 2015 NÚM. 15

FiscoActualidades

INCOMPATIBILIDAD DE LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE LOS INGRESOS Y LA UTILIDAD FISCAL CON LA FACULTAD DE PRESUMIR COMO INGRESOS LOS DEPÓSITOS BANCARIOS NO REGISTRADOS EN CONTABILIDAD

LIC. PABLO PUGA VÉRTIZ
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. Leobardo Brizuela Arce
PRESIDENTE

C.P.C. Leticia Hervert Sáenz
VICEPRESIDENTA GENERAL

C.P.C. Angélica Gómez Castillo
VICEPRESIDENTA DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Ricardo Arellano Godínez
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. José Antonio de Anda Turati
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Víctor M. Pérez Ruiz
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE ARTÍCULO SON RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU INTERPRETACIÓN SOBRE LAS DISPOSICIONES FISCALES PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA AUTORIDAD FISCAL.

IMCP ES MIEMBRO DE IFAC International Federation of Accountants

Integrantes de la Comisión Fiscal del IMCP

Gerardo Jesús Alvarado Nieto
Federico Aguilar Millán
Gustavo Amezcua Gutiérrez
Ricardo Arellano Godínez
Francisco J. Arguello García
Víctor Manuel Cámara Flores
Marcial A. Cavazos Ortiz
José Antonio de Anda Turati
Marcelo de los Santos Anaya
Javier de los Santos Valero
José Miguel Erreguerena Albaitero
José Ángel Eseverri Ahuja
Juan Manuel Franco Gallardo
José Luis Gallegos Barraza
Antonio C. Gómez Espiñeira
José Paul Hernández Cota
Francisco Xavier Hoyos Hernández
Arturo Lomelín Martínez
Enrique A. Manrique Díaz Leal
Ernesto Manzano García
Ricardo Javier Mena Rodríguez
Marco Antonio Mendoza Soto
Francisco Moguel Gloria
Óscar Ortiz Molina
Víctor M. Pérez Ruiz
Armando Pérez Sánchez
Pablo Puga Vértiz
Mario Jorge Ríos Peñaranda
Manuel Sainz Orantes
Luis Ignacio Sánchez Gutiérrez
Héctor Villalobos González
Francisco Miguel Wilson Loaiza

INCOMPATIBILIDAD DE LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE INGRESOS Y UTILIDAD FISCAL CON LA FACULTAD DE PRESUMIR COMO INGRESOS LOS DEPÓSITOS BANCARIOS NO REGISTRADOS EN CONTABILIDAD

LIC. PABLO PUGA VÉRTIZ
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

Se ha vuelto una práctica común que las autoridades fiscales, al ejercer sus facultades de comprobación, determinen créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, utilizando la *determinación presuntiva de ingresos y de la utilidad fiscal* y la *presunción de depósitos bancarios como ingresos;* así como aplicando, de manera ilegal, ambos procedimientos en una misma determinación de contribuciones.

INTRODUCCIÓN

Como consecuencia del principio de autodeterminación de las contribuciones que impera en nuestra legislación, las autoridades fiscales cuentan con diversas facultades de comprobación previstas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación (CFF), en aras de verificar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes entre otras:

- La visita domiciliaria.
- Revisión de gabinete.
- Revisión de dictamen.

Las facultades de comprobación permiten a las autoridades acceder a diversa documentación e información que forma parte de la contabilidad de los contribuyentes, mediante la cual es posible conocer el debido cumplimiento de sus obligaciones en materia tributaria; sin embargo, en algunas ocasiones, ya sea por cuestiones atribuibles al propio contribuyente o ajenas, no es posible para la autoridad allegarse de la documentación o información suficiente que le permita conocer la verdadera situación fiscal del contribuyente. Por esa razón, el legislador estableció en el CFF ciertas facultades a cargo de la autoridad fiscal para determinar, presuntivamente, algunos elementos como la utilidad fiscal, el remanente distribuible, los ingresos, entre otros, que son necesarios para cuantificar las contribuciones que deben pagar los contribuyentes.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ha señalado, que:

> [...]
>
> La finalidad de establecer las presunciones por parte del legislador en materia tributaria radica precisamente, en el hecho de que en aquellas situaciones en las que por la dificultad de probar una situación a cargo del contribuyente, se pueda hacer frente a la evasión y elusión de impuestos por parte del sujeto pasivo, por lo que constituyen *instrumentos* que el legislador brinda a la autoridad exactora para que esta pueda tener por probados hechos que de otra manera pudieran haber concluido en un fraude fiscal, esto es, que ante la dificultad práctica de probar la realidad fáctica que se pretende gravar, se recurre a presunciones favorables a la autoridad administrativa para que esta no tenga dificultad en la carga de la prueba, en situaciones en las que el legislador observa que posiblemente pudieran burlar el gravamen. 1

Las facultades a las que nos referimos son:

i) La *determinación presuntiva de la utilidad fiscal e ingresos*, entre otros, previstas en los artículo 55, 56 y 58 del CFF, que las autoridades pueden utilizar cuando por alguna razón no pueden acceder a la información necesaria para cuantificar las contribuciones o cuando haya irregularidades, alteraciones o incumplimiento por parte del contribuyente, lo que podríamos encuadrar como **base incierta.**

ii) La *presunción de ingresos por depósitos bancarios no registrados en contabilidad* prevista en el artículo 59, fracción III del mismo ordenamiento, lo que podríamos denominar como **base cierta**, que si bien, son facultades que tienen el común denominador de estar basadas en presunciones, tienen una naturaleza jurídica y finalidad completamente distinta, pero que la autoridad indebidamente las aplica de manera complementaria para determinar contribuciones.

Por lo anterior, es importante conocer las diferencias entre las diversas presunciones que las autoridades pueden utilizar para determinar elementos necesarios para calcular las contribuciones a cargo de los contribuyentes:

---

1 Sentencia de contradicción de tesis número 457/2013, resuelta por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al veintitrés de abril de dos mil catorce.

Determinación presuntiva de ingresos y de la utilidad fiscal (Base incierta)

La determinación presuntiva es, como ya vimos, un instrumento o una facultad que permite a las autoridades fiscales hacer, bajo ciertas circunstancias, una cuantificación de la obligación tributaria, para lo cual realiza una determinación de forma presuntiva de conceptos como la utilidad fiscal o el remanente distribuible de las personas morales con fines no lucrativos, los ingresos y el valor de actos o actividades que los contribuyentes obtuvieron durante un ejercicio fiscal y por los que deban pagar contribuciones.

Sin embargo, no es una facultad que las autoridades puedan ejercer, de manera indiscriminada o discrecional, sino que el legislador en el artículo 55 del CFF estableció diversas situaciones de hecho, por virtud de las cuales la autoridad fiscal se encuentra legitimada para poder ejercer su facultad de determinación presuntiva.

Dichas situaciones, de hecho establecidas en el CFF, consisten en conductas que son atribuibles a los contribuyentes y que en términos generales podríamos decir que son aquellas que entorpecen o imposibilitan el normal ejercicio de las facultades de comprobación, siendo las siguientes:

- Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución.

- No presenten libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más de 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

- Se den irregularidades en la contabilidad.

- No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.

- No se tengan en operación las máquinas registradoras de comprobación fiscal o bien, los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubieran autorizado las autoridades fiscales, los destruyan, alteren o impidan darles el propósito para el que fueron instalados.

- Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

Como se podrá advertir, todas las hipótesis fácticas establecidas en las diversas fracciones del artículo 55 del CFF, implican una conducta negativa o cuando menos

irregular por parte de los contribuyentes, que el legislador consideró relevante plasmar en la ley, pues en términos generales entorpecen o imposibilitan a las autoridades fiscales el ejercicio de sus facultades de comprobación para conocer la verdadera situación fiscal del contribuyente, es decir, están en un escenario de **base incierta.**

Por su parte, el artículo 56 del CFF establece dentro del marco de la determinación presuntiva sobre base incierta, los procedimientos mediante los cuales las autoridades podrán calcular los ingresos brutos y el valor de actos o actividades sobre los que proceda el pago de contribuciones, mismos que pueden ser utilizados en forma indistinta:

- Utilizando los datos de la contabilidad de los contribuyentes.
- Tomando como base los datos que fueron manifestados por el propio contribuyente en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución.
- A partir de información que sea proporcionada por terceros a petición de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.
- Con otra información obtenida por las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación.
- Utilizando medios de investigación económica o de cualquier otra clase.

Como se puede observar, el cálculo de los ingresos brutos, que es un elemento esencial para la determinación presuntiva de la utilidad fiscal, no puede realizarse de forma arbitraria por parte de las autoridades fiscales, sino que este cálculo debe efectuarse de conformidad con los procedimientos establecidos en el artículo 56 del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior es inherente a la esencia de toda presunción, pues se pretende que a partir de elementos o hechos conocidos, o que le constan a la autoridad fiscal como ciertos; como lo son los manifestados en las declaraciones o en la contabilidad o proporcionados por terceros, se pueden conocer hechos que le son desconocidos como lo son los ingresos brutos del contribuyente y el valor de actos o actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, creándose así una verdad jurídica.

Por su parte, el artículo 58 del CFF (hasta 2013 era el artículo 90 de la LISR) establece, propiamente, el mecanismo para la determinación presuntiva por parte de las autoridades fiscales, de la utilidad fiscal de los contribuyentes del ISR, esto es, mediante la aplicación sobre los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente conforme a los artículos 55 y 56 del CFF de un coeficiente,

reconociendo en dicha aplicación la lógica de que para la obtención de todo ingreso se requiere incurrir en erogaciones (deducción ficta) y llegar a una base gravable.

El citado coeficiente que debe ser aplicado por la autoridad fiscal sobre los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente (artículo 56 del CFF), es de 20% o el que corresponda, según la actividad a que se dedique el contribuyente, lo cual va de 6 a 50%, de acuerdo con el listado de actividades que en el artículo 58 del CFF se establece, de modo tal que la carga tributaria determinada presuntivamente por las autoridades fiscales pueda diferenciarse en razón de la actividad a la que se dedique el contribuyente.

Hasta aquí, es importante aclarar que la finalidad que persiguió el legislador al facultar a la autoridad para determinar, en forma presuntiva –entre otros–, la utilidad fiscal de los contribuyentes, que consistió en establecer un instrumento que permita la estimación de los ingresos que debieron obtener los contribuyentes, ante la dificultad o imposibilidad de obtener una prueba directa del monto real de los ingresos percibidos, ya sea porque se haya actualizado cualquiera de los supuestos previstos en las diversas fracciones del artículo 55 del CFF; es decir, que los contribuyentes se opongan u obstaculicen el inicio o desarrollo de las facultades de comprobación u omitan la presentación de la declaración del ejercicio, o cuando haya irregularidades en la contabilidad, etcétera., pero que tienen como elemento común la falta de información y documentación cierta y directa para determinar las contribuciones a cargo de los contribuyentes.

En este sentido, los artículos 56 (procedimiento del cálculo de los ingresos brutos) y 58 (determinación presuntiva de utilidad fiscal con aplicación de coeficientes) del CFF, son normas de aplicación condicionada, pues previamente el contribuyente se debió haber colocado en alguna de las situaciones de hecho previstas en el artículo 55 del CFF, con el fin de que, por medios indirectos de prueba, la autoridad determine, presuntivamente, la base del impuesto, debiendo aplicar de manera conjunta dichos preceptos.

Presunción de ingresos (base cierta)

Por su parte, en el artículo 59 del CFF encontramos otras presunciones que no implican el ejercicio de la facultad de determinación presuntiva sobre bases inciertas a que nos referimos en los artículos 55, 56 y 58 del CFF, sino que se trata de meras presunciones "*iuris tantum*", es decir, que admiten prueba en contrario que la autoridad puede utilizar para la comprobación de los ingresos o valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones, mas no para la determinación presuntiva de la utilidad fiscal de los contribuyentes.

El citado precepto establece que *para la comprobación de los ingresos*, del valor de actos, actividades por las que se deban pagar contribuciones, las autoridades fiscales presumirán, salvo en prueba contrario, lo siguiente:

- Que la información contenida en la contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia que se encuentren en poder del contribuyente, correspondiente a operaciones celebrados por él, aun cuando aparezcan sin su nombre o a nombre de otra persona.

- Que la información contenida en los sistemas de contabilidad, a nombre del contribuyente, localizados en poder de personas a su servicio, o de accionistas o propietarios de la empresa, corresponden a operaciones del contribuyente.

- Que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no corresponden a registros en su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

- Que son ingresos y valor de actos o actividades de la empresa por los que se deben pagar contribuciones, los depósitos hechos en cuenta personal de los gerentes, administradores o terceros cuando efectúen pagos de deudas de la empresa con dichas cuenta o depositen en la misma, cantidades que correspondan a la empresa y esta no los registre en la contabilidad.

- Que las diferencias entre los activos registrados en contabilidad y las existencias reales corresponden a ingresos y valor de actos o actividades del último ejercicio que se revisa por los que deban pagar contribuciones.

- Que los cheques librados contra las cuentas del contribuyente a proveedor o prestadores de los servicios al mismo, que no correspondan a operaciones registradas en su contabilidad son pagos por mercancía adquirida o por servicios por los que el contribuyente obtuvo ingresos.

- Que los inventarios de materias primas que obran en poder del contribuyente, así como los terrenos donde desarrolle su actividad son de su propiedad.

- Que los bienes que el contribuyente declare haber exportado por enajenados en territorio nacional y que no fueron exportados, cuando este no exhiba, la documentación o información que acredite la existencia material de la operación y que efectivamente fue exportada.

Del anterior precepto, y específicamente de la fracción III, que es el tema que nos ocupa, se desprende que las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad, constituyen ingresos por los cuales se deben pagar contribuciones, y que se considera que no se registró en contabilidad cuando el contribuyente, estando

obligado a llevar su contabilidad, no la presente a la autoridad cuando esta ejerza sus facultades de comprobación; y recientemente, por jurisprudencia de la SCJN,[2] se ha establecido que también se actualiza dicho supuesto si aun estando registrado el deposito en contabilidad, no se acompaña la documentación comprobatoria que soporte el registro contable.

Lo anterior como ya se dijo, no implica una determinación presuntiva de la utilidad fiscal o de los ingresos, sino una presunción "*iuris tantum"* de que ciertos depósitos conocidos de la contabilidad o generalmente de los estados de cuenta bancarios aportados por el propio contribuyente dentro de una auditoría, son ingresos, si se da la circunstancia de que dichos depósitos no correspondan a registros de la contabilidad, presunción que se hace bajo elementos objetivos y ciertos del propio contribuyente; es decir, en este caso la presunción se hace con elementos ciertos y directos para presumir como ingresos los depósitos, pero con la finalidad de comprobar los ingresos o valor de actos o actividades, a diferencia de la facultad de determinación de la utilidad fiscal prevista en los artículos 55, 56 y 58 del CFF, que se hace mediante elementos indirectos y sobre bases inciertas, pero sobre todo con la finalidad de determinar la utilidad fiscal presunta ante la imposibilidad de poder determinar sobre bases ciertas y objetivas. Ahora bien, el efecto o consecuencia de que no se logre desvirtuar la presunción de ingresos por depósitos bancarios no registrados en contabilidad a que se refiere el artículo 59, fracción III del CFF, es que, dichos ingresos se deben sumar a los demás ingresos acumulables declarados, lo cual necesariamente dará como resultado una modificación de la utilidad o pérdida fiscal declarada por el contribuyente (base cierta) y, por ende, la posible determinación de un crédito fiscal.

Práctica ilegal de las autoridades fiscalizadoras, al emitir créditos fiscales fundados en los artículos 58 (90 de la LISR hasta 2013) y 59, fracción III del CFF

Una vez explicadas las diferentes presunciones con que cuenta la autoridad fiscal, debemos señalar que se ha vuelto una práctica común, que las autoridades en el

2 **PRESUNCIÓN DE INGRESOS ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SE ACTUALIZA CUANDO EL REGISTRO DE LOS DEPÓSITOS BANCARIOS EN LA CONTABILIDAD DEL CONTRIBUYENTE OBLIGADO A LLEVARLA, NO ESTÉ SOPORTADO CON LA DOCUMENTACIÓN CORRESPONDIENTE**. De la interpretación armónica, literal, lógica, sistemática y teleológica del artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, se concluye que la estimativa indirecta de ingresos se actualiza cuando el contribuyente no sustenta documentalmente en su contabilidad el registro de los depósitos bancarios, pues el registro contable se integra con los documentos que lo amparen, conforme al artículo 28, último párrafo, parte final, del Código, por lo cual, no basta el simple registro, ya que volvería nugatoria la presunción de ingresos, toda vez que uno de los fines del sistema de las presunciones fiscales en materia de contabilidad, consiste en que todos los movimientos o modificaciones en el patrimonio del contribuyente se registren debidamente, pues dicha contabilidad es la base de las autodeterminaciones fiscales; de esta manera, los registros sustentados con los documentos correspondientes contribuyen a que se refleje adecuadamente la situación económica del sujeto pasivo en el sistema contable.

Tesis: 2a./J. 56/2010. Segunda Sala. Novena Época. Registro 164552. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXI, mayo de 2010. Pág. 838.

ejercicio de sus facultades de comprobación y utilizando las presunciones analizadas, emiten resoluciones determinantes de créditos fiscales, con fundamento en los artículos 58 (90 LISR hasta 2013) y 59, fracción III del CFF, confundiendo la facultad de determinación presuntiva de la utilidad fiscal, ingresos, etc., con base incierta, con una *presunción legal iuris tantum* o de base cierta.

En efecto, generalmente, las autoridades fiscales motivan en sus resoluciones, que conocieron de la contabilidad o de los estados de cuenta bancarios aportados por el contribuyente durante una auditoría, que este recibió depósitos que no corresponden a registros de su contabilidad o que no cuenta con la documentación soporte de dichos registros, por lo cual los presume como ingresos en términos del artículo 59, fracción III del CFF.

Sobre estos ingresos presuntos, las autoridades fiscales aplican alguno de los coeficientes previstos en el artículo 58 del CFF, (artículo 90 LISR hasta 2013), situación que es contraria a las disposiciones fiscales que hemos analizado, toda vez que las autoridades fiscalizadoras están aplicando de manera incorrecta los artículos que le otorgan la facultad para *determinar presuntivamente la utilidad fiscal* de los contribuyentes cuya base, como ya vimos, es incierta, con la *presunción o estimativa de ingresos* cuya base es cierta por depósitos bancarios no registrados en contabilidad.

Por lo tanto, al presumir como ingresos los depósitos bancarios no aclarados, lo que realmente procede es que únicamente se sumen estos a los demás ingresos modificándose en todo caso la utilidad o pérdida fiscal declarada por el contribuyente conforme al procedimiento previsto en el artículo 9 de la LISR y no aplicar el procedimiento previsto en el artículo 58 del CFF (artículo 90 de LISR vigente hasta 2013), que faculta a las autoridades fiscales para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, aplicando a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente de 20% o el que corresponda dependiendo de la actividad a que dedique el causante, pues como ya vimos, este procedimiento se hace sobre una base incierta.

En este sentido, cuando en una resolución determinante de un crédito fiscal la autoridad presume como ingresos los depósitos bancarios no registrados en contabilidad prevista en el diverso 59, fracción III del CFF, **NO** son inaplicables los coeficientes a que se refiere el artículo 58 del mismo ordenamiento, ya que estos solo pueden aplicarse sobre los ingresos brutos ya sea declarados o determinados presuntivamente, pero todo esto bajo el contexto de base incierta que contemplan los artículo 55 y 56 del CFF. Cualquier determinación de crédito fiscal en este sentido, evidentemente será ilegal ya que existe una incompatibilidad de dichos preceptos.

Al respecto, la Segunda Sala de la SJCN ya se ha pronunciado al resolver la contradicción de tesis 59/2014, entre los criterios sustentados por el Décimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, y el Primer Tribunal

Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Sexto Circuito, estableciendo el siguiente criterio jurisprudencial:

> **RENTA. EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE LA UTILIDAD FISCAL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 90 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ES INCOMPATIBLE CON LOS INGRESOS DERIVADOS DEL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 2013).** El artículo citado faculta a las autoridades fiscales para determinar, de manera presuntiva, la utilidad fiscal de los contribuyentes, al prever que podrán aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente de 20% o el que corresponda, dependiendo de la actividad a que se dedique el causante. Sin embargo, **este procedimiento no es aplicable a la estimativa indirecta de ingresos prevista en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación**, que se actualiza cuando el contribuyente no sustenta con documentación en su contabilidad el registro de los depósitos en su cuenta bancaria, pues dicha presunción legal deriva de datos ciertos aplicados por la autoridad cuando lleva a cabo sus facultades de comprobación, por lo que admite prueba en contrario dentro del procedimiento de fiscalización relativo, y si el particular auditado no logra desvirtuarla, procede determinar la obligación tributaria con base cierta, ya que la autoridad conoce con certeza el monto de los ingresos sujetos a pagar contribuciones, lo que no sucede con la determinación presuntiva de ingresos prevista en los artículos 55, 56 y 61 de la codificación mencionada, pues la autoridad construye la presunción, por ausencia de datos, conforme a los diversos procedimientos contenidos en esos numerales; de ahí que no resultaría lógico permitir a quienes se les detectaron aquellas actividades elusivas, disminuir el monto de los recursos que se presumieron acumulables mediante la aplicación de un coeficiente diseñado para calcular la utilidad fiscal presunta, por no tener certeza de la cuantía de los recursos dinerarios percibidos; razón por la cual, las autoridades exactoras no están obligadas a aplicar los coeficientes previstos en el referido artículo 90, respecto de los ingresos derivados de depósitos bancarios no registrados.

(Énfasis añadido)

De la anterior jurisprudencia se desprende que el procedimiento de determinación presuntiva de la utilidad fiscal previsto en el artículo 90 de la LISR vigente hasta 2013, y que actualmente se encuentra establecido en el artículo 58 del CFF al que nos hemos referido; no es compatible con la presunción de ingresos por depósitos bancarios que no fueron registrados en la contabilidad de los contribuyente conforme a lo previsto en el artículo 59, fracción III del CFF.

Lo anterior es así, debido a que la estimativa indirecta de ingresos prevista en el artículo 59, fracción III del CFF se actualiza cuando el contribuyente no logra desvirtuar la presunción *"iuris tantum"*, pues dicha presunción se deriva de los datos ciertos que fueron obtenidos de la contabilidad del contribuyente; situación que no

sucede cuando se lleva a cabo la determinación presuntiva de los ingresos o utilidad fiscal, pues la autoridad es la encargada de calcular por medio de diversos procedimientos o datos indirectos, los ingresos brutos a los que se les debe aplicar el coeficiente para reconocer también una deducción ficta y arribar así a una presunta utilidad fiscal, base del ISR.

Las consideraciones de la SCJN al fijar el criterio anterior, se basaron medularmente en los antecedentes del artículo 90 de la LISR vigente hasta 2013, (actualmente 58 del CFF), remitiéndose a su antecedente directo contenido en los artículos 61 y 62 de la LISR publicada en el Diario Oficial de la Federación 30 de diciembre de 1980.

El primero de dichos artículo, señala la SCJN, establecía la facultad, en aquel entonces a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), para determinar, en forma presuntiva, la utilidad fiscal de los contribuyentes cuando: omitan presentar la declaración del ejercicio, o se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de auditorías o revisiones, o se nieguen a recibir la orden o solicitud de datos respectiva; cuando no presenten los libros de contabilidad, documentación comprobatoria de los renglones de las declaraciones, o no proporcionen los informes que se les soliciten, o cuando la contabilidad del negocio adolezca de algunos de los vicios descritos en el propio precepto.

Por su parte, en el segundo de los preceptos que nos ocupan (62 LISR vigente en 1980), se estableció el mecanismo para reconocer la existencia de erogaciones o deducciones presuntas que disminuyeran los ingresos brutos, dicho mecanismo fue mediante la aplicación de un coeficiente para fijar la utilidad fiscal presuntiva, dependiendo de la actividad a la que se dedicara el entonces causante.

Ahora bien, la SCJN refiere que el artículo 61 de la LISR se derogó en 1981, pero las hipótesis para determinar la utilidad fiscal de los contribuyentes se trasladaron al artículo 55 del CFF vigente a partir de 1982 y que actualmente sigue vigente, salvo algunas modificaciones menores que ha sufrido pero que no varían su esencia.

Por su parte, el artículo 62 de la LISR estuvo vigente hasta 2001 y a partir de 2002 paso a ser el artículo 90 de la LISR vigente hasta 2013 y a partir de 2014 se trasladó su texto al actual artículo 58 del CFF.

Conforme a los citados antecedentes, la SCJN señala que los supuestos que actualmente establece el artículo 55 del CFF, para determinar de manera presuntiva la utilidad fiscal o los ingresos es la que se realiza a través de medios indirectos y sobre dichos ingresos declarados o determinados presuntivamente se deben aplicar los coeficientes de utilidad a que se refiere el actual artículo 58 del CFF, con el fin de reconocer una deducción ficticia.

Por su parte, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA) ha emitido también un criterio por reiteración, señalando las diferencias que existen entre las figuras de la determinación presuntiva de la utilidad fiscal e ingresos

presuntos, lo cual da claridad para la correcta aplicación del abrogado artículo 90 de la LISR, actualmente previsto en el artículo 58 del CFF, señalando lo siguiente:

> **DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE LA BASE GRAVABLE Y DE INGRESOS POR DEPÓSITOS BANCARIOS. SUS ALCANCES Y DIFERENCIAS PARA LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 90 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**.- La fracción III del artículo 59 del Código Fiscal de la Federación dispone que deberán presumirse como ingresos, por los que se deban pagar contribuciones, el monto de los depósitos bancarios que no estén soportados documentalmente en la contabilidad del contribuyente, aun cuando sí estén registrados. En cambio, el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación prevé que la autoridad deberá determinar presuntivamente la utilidad fiscal en seis supuestos que impiden determinar de forma cierta la base gravable por conductas imputables a los contribuyentes; para ello la autoridad podrá utilizar alguno de los procedimientos establecidos en el artículo 56 de ese ordenamiento legal. Esto es, se está en presencia de figuras jurídicas distintas, dado que la presunción de ingresos no implica una determinación presuntiva de utilidad fiscal, sino que, como su nombre lo indica, se presumen como ingresos los depósitos bancarios no registrados. En esta hipótesis, sí existe contabilidad y por tanto, la determinación del impuesto es a base cierta, ya que existiendo contabilidad, esta presunción parte precisamente, del hecho de que esos depósitos debían estar registrados y amparados en la contabilidad para que no se consideren ingresos. En cambio, la determinación presuntiva de utilidad fiscal implica que no puede liquidarse a base cierta el impuesto, ya que, en términos generales, el contribuyente no tiene contabilidad, a pesar de estar obligado, o es insuficiente, razón por la cual se carece de elementos para determinar los ingresos brutos. De modo que, si el artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que, para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, la autoridad deberá aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente el coeficiente correspondiente a la actividad del contribuyente, entonces, tal precepto solo es aplicable a la determinación presuntiva de la base gravable, porque, como se mencionó, la autoridad carece de elementos para liquidar de base cierta, situación que no acontece en la determinación presuntiva de ingresos, en la cual sí existen elementos para liquidar a base cierta ese concepto.

De lo anterior, se podrá advertir que se trata de dos figuras jurídicas distintas:

i) La presunción de ingresos no implica una determinación presuntiva de la utilidad fiscal, sino que únicamente se presumen como ingresos los depósitos bancarios que no fueron registrados en la contabilidad del contribuyente.

ii) La determinación presuntiva de la utilidad fiscal implica que no puede liquidarse sobre una base cierta el impuestos, pues es una norma que está diseñada para contribuyentes que no llevan contabilidad o que teniéndola resulta insuficiente para conocer su situación fiscal.

Consideraciones finales

Si bien es cierto que se ha hecho una práctica común para las autoridades fiscales emitir resoluciones determinantes de créditos fiscales, aplicando de manera ilegal ambos procedimientos en forma simultánea en una misma resolución, consideramos que los contribuyentes cuentan con elementos sólidos y razonables para acudir a los órganos jurisdiccionales a sostener la ilegalidad de esta práctica, y en segundo lugar, a desvirtuar cuando se tengan elementos para ello, la presunción *iuris tantum* de ingresos presuntos a que se refiere la fracción III del artículo 59 del CFF.

Lo anterior, no sin antes advertir que en el juicio contencioso administrativo deberá desvirtuarse dicha presunción, mediante pruebas que hubiesen sido previamente aportadas durante el procedimiento de fiscalización a las autoridades fiscales, pues de lo contrario, necesariamente habrá que acudir al recurso de revocación de manera previa para aportar las pruebas que resulten idóneas para desvirtuar dichas presunciones.[3]

---

3 **JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL PRINCIPIO DE LITIS ABIERTA QUE LO RIGE, NO IMPLICA PARA EL ACTOR UNA NUEVA OPORTUNIDAD DE OFRECER LAS PRUEBAS QUE, CONFORME A LA LEY, DEBIÓ EXHIBIR EN EL PROCEDIMIENTO DE ORIGEN O EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO PROCEDENTE, ESTANDO EN POSIBILIDAD LEGAL DE HACERLO [MODIFICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 69/2001 (*)]**. Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación modifica la jurisprudencia referida, al considerar que el principio de litis abierta derivado del artículo 1o. de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo cobra aplicación únicamente cuando la resolución dictada en un procedimiento administrativo se impugna a través del recurso administrativo procedente, antes de acudir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y se traduce en la posibilidad para el actor de formular conceptos de impugnación no expresados en el recurso, pero tal prerrogativa no implica la oportunidad de exhibir en juicio los medios de prueba que, conforme a la ley, debió presentar en el procedimiento administrativo de origen o en el recurso administrativo respectivo para desvirtuar los hechos u omisiones advertidos por la autoridad administrativa, estando en posibilidad legal de hacerlo. De haber sido esa la intención del legislador, así lo habría señalado expresamente, como lo hizo tratándose del recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación en el que, por excepción, se concede al contribuyente el derecho de ofrecer las pruebas que por cualquier motivo no exhibió ante la autoridad fiscalizadora, para procurar la solución de las controversias fiscales en sede administrativa con la mayor celeridad posible y evitar su impugnación en sede jurisdiccional, esto porque la autoridad administrativa puede ejercer cualquiera de las acciones inherentes a sus facultades de comprobación y supervisión, como lo es, entre otras, solicitar información a terceros para compulsarla con la proporcionada por el recurrente o revisar los dictámenes emitidos por los contadores públicos autorizados, lo que supone contar con la competencia legal necesaria y los elementos humanos y materiales que son propios de la administración pública. Por tanto, tal prerrogativa no puede entenderse extendida al juicio contencioso administrativo, pues no sería jurídicamente válido declarar la nulidad de la resolución impugnada con base en el análisis de pruebas que el particular no presentó en el procedimiento de origen o en el recurso administrativo, estando obligado a ello y en posibilidad legal de hacerlo, como lo prescribe el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al indicar que los gobernados deben conservar la documentación indispensable para demostrar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y exhibirla cuando sea requerida por la autoridad administrativa en ejercicio de sus facultades de comprobación. Estimar lo contrario significaría sostener que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa puede sustituirse en las facultades propias de la autoridad fiscal y declarar la nulidad de sus actos por causas atribuibles al particular".

Tesis: 2a./J. 73/2013 (10a.). Segunda Sala. Época: Décima Época. Registro: 2004012. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XXII, julio de 2013, Tomo 1. Materia(s): Administrativa. Página: 917.